

## تأثیر محافظه کاری اجتماعی بر هشداردهی (سوت زنی) حساب‌رسان؛ با تأکید بر نقش تعدیلی متغیرهای جنسیت و سن

تاریخ دریافت: ۱۳۹۹/۳/۱۱  
تاریخ پذیرش: ۱۳۹۹/۵/۲

■ خالد یادگاری<sup>۱</sup>

■ هوشنگ امیری<sup>۲</sup>

■ اله کرم صالحی<sup>۳</sup>

■ حسین خنیفر<sup>۴</sup> و<sup>۱</sup>

### چکیده:

مسئولیت اجتماعی حسابداران و حساب‌رسان در ارتقای شفافیت اطلاعات و اعتماد بخشی به عموم، نقش و مسئولیتی خطیر است. این مهم بعد از تشکیل جامعه حسابداران رسمی و همچنین بروز تقلب و فساد در نظام مالی کشور و نیز با گسترش و رشد شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار و نیاز به سرمایه‌گذاری خارجی، اهمیت خاصی به خود گرفته است. هشداردهی (سوت زنی) به عنوان یک مکانیسم کنترلی و بخشی از حاکمیت شرکتی، روش مهمی برای جلوگیری و شناسایی تخلفات مالی بوده و سازوکاری برای کشف و کنترل اعمال خلاف در سازمان‌ها محسوب می‌شود. از طرفی انتظار می‌رود افرادی که محافظه کاری اجتماعی بالایی دارند، رفتارهای حرفه‌ای محافظه کارانه تری در حرفه حسابداری و حسابرسی داشته باشند. هدف این پژوهش بررسی تأثیر محافظه کاری اجتماعی بر هشدار دهی حساب‌رسان با نقش تعدیلی متغیرهای جنسیت و سن است. مبانی نظری این پژوهش از طریق مطالعات کتابخانه‌ای و داده‌های پژوهش از طریق پرسشنامه جمع آوری شده است. فرضیه‌های پژوهش از طریق مدل رگرسیون خطی چندگانه مورد آزمون قرار گرفته است. نمونه آماری این پژوهش شامل ۲۶۳ نفر از جامعه حسابداران رسمی، حساب‌رسان شاغل در مؤسسات حسابرسی، شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار و سازمان حسابرسی در سال ۱۳۹۹ می‌باشند. یافته‌های حاصل از این پژوهش بیان می‌دارد که محافظه کاری اجتماعی بر هشدار دهی حساب‌رسان تأثیر معنادار دارد. همچنین متغیرهای جنسیت و سن حساب‌رسان بر رابطه بین محافظه کاری اجتماعی و سطح هشداردهی حساب‌رسان اثر تعدیلی دارند.

**کلمات کلیدی:** محافظه کاری اجتماعی، هشداردهی حساب‌رسان، جنسیت، سن.

۱. گروه حسابداری، واحد بین المللی خرمشهر-خلیج فارس، دانشگاه آزاد اسلامی، خرمشهر، ایران
۲. گروه حسابداری، واحد آبدان، دانشگاه آزاد اسلامی، آبدان، ایران. (نویسنده مسئول). ایمیل

Dr.H.amiri@iauabadan.ac.ir

۳. گروه حسابداری، واحد مسجد سلیمان، دانشگاه آزاد اسلامی، مسجد سلیمان، ایران
۴. گروه مدیریت و برنامه ریزی، حسابداری، پردیس فارابی دانشگاه تهران، قم، ایران

## ۱. مقدمه

حسابداران شاغل در حرفه حسابداری، هر روز درگیر قضاوت و انتخاب روش‌های حسابداری، اخلاق و قضاوت اخلاقی هستند (حاجیها و گودرزی، ۲۰۱۶). پژوهشگران حسابداری حوزه فرهنگ اعتقاد دارند، حرفه حسابداری همانند هر حرفه دیگری متأثر از ارزش‌های اجتماعی و اخلاقی جامعه است. لذا ارزش‌های اجتماعی متأثر از اثرات محیطی شامل، محیط جغرافیایی، اقتصادی، تاریخی و ... است. ارزش اجتماعی به نوبه خود بر سیستم‌های قانونی هر جامعه و نیز ارزش‌های حسابداری آن جامعه اثرگذار است. همچنین ارزش‌های اجتماعی به‌طور غیرمستقیم بر سیستم‌های حسابداری اثر می‌گذارد. به عنوان نمونه در جامعه‌ای که سطح محافظه‌کاری فرهنگی و اجتماعی بالا باشد، انتظار بر آن است که سطح محافظه‌کاری حسابداری نیز در حرفه و نظام حسابداری آن جامعه بالا باشد (گری، ۲۰۰۴). مسئولیت اجتماعی حسابداران در ارتقای شفافیت اطلاعات و اعتماد بخشی به عموم، نقش و مسئولیتی خطیر است. حسابداران و حساب‌رسان وظیفه دارند تا مصادیق فساد نظیر پول‌شویی و تقلب را گزارش نمایند. این مهم بعد از تشکیل جامعه حسابداران رسمی و همچنین بروز تقلب و فساد در نظام مالی کشور و نیز با گسترش و رشد شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار و نیاز به سرمایه‌گذاری خارجی اهمیت خاصی به خود گرفته است. لذا انتظار می‌رود افرادی که محافظه‌کاری اجتماعی بالایی دارند، رفتارهای حرفه‌ای محافظه‌کارانه‌تری در حرفه حسابداری داشته باشند. محافظه‌کاری اجتماعی یک واژه کلی برای جهان‌بینی سیاسی و اجتماعی و مذهبی است که هدف آن نگهداری جامعه و ارزش‌های موجود است. محافظه‌کاری همان سنت‌گرایی است و از سنت‌های اجتماعی و ارزش‌های اجتماعی مثل سلسله مراتب، اقتدار و مذهب دفاع می‌کند. محافظه‌کاری اجتماعی با موضوعات رفتاری در حسابداری می‌تواند ارتباط داشته باشد (باقری و همکاران، ۱۳۹۵).

فساد یکی از موضوعات حل نشده برای سازمان‌های دولتی و خصوصی است. بر اساس شاخص درک فساد<sup>۱</sup> (CPI) در سال ۲۰۱۸، ایران در رتبه ۱۳۸ از ۱۸۰ کشور جهان و نمره ۲۸ از ۱۰۰ قرار دارد. این آمار بیانگر آن است که کشور ایران همانند بسیاری از کشورهای اسلامی، با وجود داشتن آموزه‌ها و تعالیم اسلامی، ارزشی و اخلاقی در زمینه فساد رتبه و جایگاه مناسبی ندارد. این در حالی است که دو کشور دانمارک و نیوزلند جزء کشورهای هستند که کمترین موارد فساد را دارند و نمره هر دو کشور ۹۰ است. این نشان می‌دهد که ایران نیازمند اقدامات مناسب برای رسیدن به وضع مطلوب می‌باشد. (نیک‌کار و همکاران، ۱۳۹۹). هشداری<sup>۲</sup>

موضوع مهمی در تجارت و اقتصاد است که اهمیت آن نه تنها در محافظت از کارکنان و سازمان‌ها؛ بلکه در شکل گسترده‌تر جامعه را نیز در بر می‌گیرد (مستینیواتی و همکاران، ۲۰۲۰). هشداری یک سازوکار مؤثری برای کشف رسوایی‌های مالی است و حرفه حسابداری می‌تواند نقش مهمی در فرآیند هشداری ایفا نماید (لی و ژئو، ۲۰۱۸). برای جلوگیری از تقلب‌های

1. Corruptions Perception Index

2. Whistleblowing

مالی متعدد، هشداردهی حرفه حسابرسی به عنوان یک ساز و کار کنترلی قوی مطرح شد که می‌تواند منافع بسیاری برای اعضای سازمان و سایر ذینفعان جامعه داشته باشد؛ اگر چه گزارش عمل خلاف (آن‌ها که در واقع رُخ داده‌اند و آن‌ها که مشکوک هستند) مطابق با آئین رفتار حرفه‌ای است، همچنین حسابرسی مستقل بعنوان جزئی از سیستم نظارتی کشور نیز با معضل آثار تخلف و فساد دست و پنجه نرم می‌کند و اختلاس‌های رُخ داده، این حرفه را تحت تأثیر قرار داده است و به صورت اخص اختلاس ۳۰۰۰ میلیارد تومانی منجر به ابطال مجوز برخی موسسات حسابرسی مرتبط نیز گردیده است (وادبی‌زاده، ۱۳۹۸). تقلب‌های مالی و فروپاشی شرکت‌های بزرگی چون انرون و ورلدکام، نشان داد که رعایت استانداردها و ضوابط فنی در انجام مسئولیت‌های حرفه‌ای حساب‌سازان کافی نیست و آن‌ها باید افزون بر رعایت استانداردها و ضوابط فنی، به رعایت اخلاق حرفه‌ای نیز پایبند باشند. بخش مهمی از رعایت اخلاق حرفه‌ای مربوط به گزارش تخلف است (کفاش و ایمانی، ۱۳۹۶). هشداردهی (سوت‌زنی) در زمینه حسابرسی، عمل داوطلبانه‌ای است که بر اساس آن کارکنان حسابرسی رفتارهای غیراخلاقی که کارکنان سازمان مرتکب آن شده‌اند را صرف نظر از استانداردها و الزامات قانونی موجود، به هر نهادی (داخلی یا خارجی) که توانایی اصلاح چنین خطاکاری‌هایی را دارند، گزارش می‌دهند. لذا حساب‌سازان به عنوان یک فرد حرفه‌ای مسئولیتی ماورای مسئولیت یک کارمند عادی دارد. از این رو هشداردهی به عنوان یک عمل داوطلبانه، ماوراء آیین رفتار حرفه‌ای عمل کرده و می‌تواند به عنوان عاملی مهم در جهت حفظ منافع عموم مورد توجه قرار گیرد (آلین و همکاران، ۲۰۱۳). تفاوت در ویژگی‌های روانشناختی میان زنان و مردان به تاریخچه اجتماعی، سیاسی و فرهنگی جوامع وابسته است. بنابراین ویژگی‌هایی نظیر جنسیت می‌تواند در دیدگاه‌های افراد درباره موضوعات اجتماعی، سیاسی و فرهنگی تأثیرگذار باشد (براگ، ۲۰۱۹). برای آن که مطالعات مربوط به جنسیت بتواند تفاوت‌های رفتار در زنان و مردان را توضیح دهد، باید هر دو بعد زیست‌شناسی (طبیعت) و تفاوت‌های محیطی (تربیت) را مدنظر قرار داد. ریشه تفاوت‌های زیست‌شناسی در رفتارهای مردانه و زنانه را می‌توان در نقش‌های مختلفی که زن و مرد در زندگی بر عهده می‌گیرند، جستجو کرد. تفاوت ذاتی در ساختار بیولوژیکی و مغز زنان و مردان، باعث تفاوت‌های معناداری در تفکر، روانشناسی، الگوهای رفتاری، شناخت و ابراز عاطفی، تفاوت در نقش‌های جنسیتی اجتماعی بین زن و مرد، و تفاوت‌های در تصمیم‌گیری مدیریتی و رفتارهای مانند مالی، سرمایه‌گذاری، ادغام، مالکیت و تقلب مالی شده است (فیشر، ۲۰۱۷). برخی تحقیقات مانند ایتون و همکاران (۲۰۱۳) و هاردیس و همکاران (۲۰۱۷) نشان دادند که حساب‌سازان زن محتاط‌تر هستند و حسابرسی باکیفیت بالاتری را نسبت به حساب‌سازان مرد فراهم می‌کنند. اگرچه حساب‌سازان زن ریسک‌پذیری کمتری دارند، به دلیل تأثیر سطح بالای همدلی آن‌ها و نقش جنسیت رابطه محور به احتمال بیشتری به‌وسیله مشتریان تحت تأثیر قرار بگیرند و به احتمال بیشتری با آن‌ها سازش کنند؛ بنابراین حساب‌سازان زن بیشتر مایل به کم کردن اصول حسابرسی هستند، درحالی که ممکن است منجر به کیفیت حسابرسی پایین‌تر شود. تحقیقات مرتبط با رفتار حساب‌سازان نشان می‌دهد

که حسابرسان زن به دلیل روابط مشتری بهتر و کیفیت حسابرسی آن‌ها، حق‌الزحمه بالاتر از حق‌الزحمه حسابرسی دارند (هاردیس و همکاران، ۲۰۱۲).

هدف این پژوهش بررسی تأثیر محافظه‌کاری اجتماعی بر هشداردهی حسابرسان با نقش تعدیلی متغیرهای جنسیت و سن است. ضرورت انجام این پژوهش از چند بعد حائز اهمیت است: اول محافظه‌کاری اجتماعی موضوعی نسبتاً جدیدی است که کمتر در تحقیقات خارجی و داخلی به آن پرداخته شده است و در این پژوهش در نظر است این موضوع از منظر حسابداری و تأثیر آن بر هشداردهی حسابرسان بررسی گردد. دوم هشداردهی حسابرسان به عنوان یکی از مکانیزم‌های نظارتی می‌تواند عامل موثری در پیش‌گیری از به وجود آمدن فساد و رسوایی‌های مالی و حفظ منافع ذینفعان مورد استفاده قرار گیرد، لذا این موضوع برای سرمایه‌گذاران که بابت سرمایه‌گذاری خود نگران هستند و همچنین مدیران که به عنوان مباشر در قبال ذینفعان و جامعه مسئولیت دارند، اهمیت دارد. سوم، نتایج این پژوهش بعنوان یک پژوهش جدید می‌تواند اطلاعات سودمندی در اختیار حسابداران، حسابرسان، انجمن‌های حرفه‌ای حسابداری و حسابرسی، سرمایه‌گذاران و مدیران شرکت‌ها قرار می‌دهد و موجب افزایش مسئولیت‌های اجتماعی شرکت‌ها گردد.

انتظار بر این است تا نتایج این پژوهش بتواند دستاورد و ارزش افزوده علمی بشرح زیر داشته: اول این که نتایج این پژوهش می‌تواند موجب بسط مبانی نظری پژوهش و شناسایی بیشتر ادبیات شود. دوم این که نتایج به عنوان دستاوردی علمی می‌تواند مطالعات سودمندی را در اختیار نهادهای قانون‌گذار در حرفه حسابرسی قرار دهد تا با ایجاد حمایت‌های قانونی و انگیزه‌های تشویقی، زمینه‌ای را جهت ترغیب و تمایل هر چه بیشتر نسبت به هشداردهی (سوت‌زنی) حسابرسان بوجود آورد. سوم این که مقاله می‌تواند درک بهتری از چگونگی تأثیر ویژگی فرهنگی، اجتماعی و روانشناختی محافظه‌کاری اجتماعی بر هشداردهی حسابرسان به خوانندگان ارائه دهد. در نهایت نتایج این پژوهش می‌تواند ایده‌های بدیع و جدیدی برای پژوهش‌های آتی در حوزه تحقیقات رفتاری در حرفه حسابرسی به خوانندگان ارائه نماید. در ادامه مبانی نظری، روش‌شناسی پژوهش و آزمون فرضیه‌های پژوهش مورد بررسی قرار می‌گیرد.

## ۲. مبانی نظری پژوهش

تحقیقات در حوزه فرهنگ و حسابداری، حرفه حسابداری را متأثر از ارزش‌های اجتماعی می‌شناسد. یعنی حسابداری خرده فرهنگی است که در درون فرهنگ ملی بزرگ‌تری قرار دارد. به بیان دیگر، ارزش‌های حسابداری زیر مجموعه‌ای از ارزش‌های اجتماعی هستند. این تحقیقات نشان می‌دهند آن دسته از ارزش یا رفتارهای حسابداران که از ارزش‌های اجتماعی مشتق می‌شوند، توسعه ارزش‌های حسابداری را تحت تأثیر قرار خواهد داد (باقری و همکاران، ۱۳۹۵). حسابداری به عنوان دانشی اجتماعی از نگاه جامعه‌شناسی پویا، باید در حال تغییر ارزش‌های محوری خود به سمت خواست‌های جامعه پویا باشد. جامعه‌ای که رعایت حقوق عموم، حفظ

محیط زیست، توسعه پایدار، دموکراسی، حقوق اقلیت‌ها، حقوق نسل‌ها و... از خواست‌های اساسی کنونی آن است. حرفه و دانش حسابداری با ایجاد تئوری‌ها و روش‌های جدید در راستای این تغییرات، به سمت گزارشگری و حسابرسی اجتماعی، حسابداری سبز، حسابداری منابع انسانی و حسابداری نسل‌ها حرکت نموده است (کریمی قلعه سیدی و صالحی، ۱۳۹۷).

محافظه‌کاری راهی است برای مقابله با شک و تردید موجود درباره رویدادهای آتی که در صورت پیروی بیش از حد از آن، نه تنها بر مطلوبیت و مفید بودن اطلاعات نمی‌افزاید، بلکه راه ایجاد ذخایر پنهان در صورت‌های مالی را برای مدیران و حسابداران می‌گشاید (اسدی مشیزی و همکاران، ۱۳۹۹). اما تعریف محافظه‌کاری اجتماعی کمی متفاوت می‌باشد. محافظه‌کاری اجتماعی یک واژه کلی برای جهان‌بینی سیاسی و اجتماعی و مذهبی است که هدف آن نگهداری جامعه و ارزش‌های موجود است. مفهوم محافظه‌کاری یعنی تمایل به حفظ چیزها همان‌گونه که هستند. محافظه‌کاری به‌منزله ایدئولوژی سیاسی، اصول و مبانی فکری و فلسفی است. محافظه‌کاران خود را اهل تمیز و هوادار عقل سلیم و واقع بین می‌دانند. با هرگونه طرح و اندیشه خیالی و انتزاعی برای ایجاد دگرگونی‌های عمیق در جامعه و سیاست مخالف‌اند؛ و اجرای چنین طرح‌هایی را ناممکن می‌پندارند. محافظه‌کاری آن چه را محصول تاریخ و سنت است می‌پذیرد. به نظر محافظه‌کاران، میراث گذشته به‌زحمت به‌دست آمده و نباید و نمی‌توان آن را به‌یکباره کنار گذاشت. مالکیت، خانواده، سنت، مذهب، دولت و سایر نهادهای اجتماعی مواریث ارزشمند گذشته هستند. در همین راستا مایکل اوکشات فیلسوف سیاسی محافظه‌کار در سده بیستم، محافظه‌کاری را چنین تعریف می‌کند: محافظه‌کاری یعنی ترجیح امر معلوم بر امر مجهول، امر آزموده بر نیازموده، امر موجود بر امر مطلوب و امر محدود بر امر نامحدود. بدین‌سان، پابندی به امور مأنوس و ترس از آنچه تجربه نشده و بدبینی به آن جوهر محافظه‌کاری است (بشیریه، ۱۳۹۲).

مطابق پژوهش دوگان و همکاران (۲۰۱۵) دو دیدگاه محافظه‌کارانه در مورد هشداری وجود دارد. در دیدگاه اول، هشداری به عنوان یک اقدام عادلانه جهت اصلاح یک اشتباه مانند سرگذشت شرکت ورلدکام<sup>۱</sup> انجام می‌شود. در این راستا مارون و سولومون (۲۰۱۴) نشان دادند که شفافیت بدست آمده از هشداری و بحث‌های هشداری پیرامون منافع عمومی، مشروعیت عملی و اخلاقی را فراهم می‌کند. بخصوص هشداری ممکن است به عنوان یک واکنش مؤثر به ناتوانی دولت برای اجرای فرایند پاسخگویی عمومی مطرح گردد (آلین و همکاران، ۲۰۱۳). دیدگاه دوم، هشداری را به عنوان یک رخنه<sup>۲</sup>، بی‌وفایی<sup>۳</sup> و شکلی از خیانت در نظر می‌گیرد. از این منظر، هشداریندگان مورد هدف تلافی جویانه قرار می‌گیرند که به عکس‌العمل قابل ملاحظه از دوستان و دشمنان گرایش دارد.

محافظه‌کاری رادیکال، محافظه‌کاری را به‌عنوان تأکیدی بر نهادهای در فراهم کردن خویشتن

1. WorldCom
2. Breach
3. Disowalty

داری و فردگرایی تعریف می‌کند؛ اما به دنبال ساخت نهادهایی است که پیوند قوی‌تری برای فرد نسبت به آنچه که موجود است فراهم می‌آورد. گسترش افکار و سیاست‌های محافظه‌کارانه بعد از نیمه‌ی قرن ۱۹ آغاز شد و حرکتی از دفاع از نهادی مشخص به دفاع از کلیت نهادها، از دفاع از اشراف به دفاع از نخبگان از تأکید به نقش کلیسا به تأکید به نقش فرهنگ در اتصال فرهنگ به مقاصد عمومی و از اقتدار سلطنتی به اقتدار دولت به طور کلی در دهه‌های آخر قرن ۱۹ محافظه‌کاری یک تغییر بسیار بزرگ نمود (مولر، ۲۰۱۳).

به لحاظ نقش غیر قابل اجتناب حرفه حسابداری در بروز یا جلوگیری از پدیده‌های تخلف و سوء استفاده‌های مالی، رسوایی‌های فاجعه آمیز رخ داده اعتماد آحاد جامعه را به این حرفه نیز خدشه دار نموده است. بروز موارد فوق، لزوم شناسایی زیر ساخت‌های لازم برای اجرای اخلاقی حسابداری و توجه ویژه به بحران اعتماد در این حرفه را یادآور می‌شود (حساس یگانه و مقصودی، ۱۳۹۰). تحقیقات دانشگاهی در زمینه هشداری از اوایل دهه ۱۹۸۰ میلادی آغاز شده است. اکثریت قریب به اتفاق این پژوهش‌ها، یا بر شناسایی ویژگی‌های روان شناختی و جامعه شناختی فرد هشداردهنده متمرکز بوده‌اند یا بر شناسایی وضعیتی که منجر به هشداری می‌شود، تأکید دارند (لی گا او وبرینک، ۲۰۱۷). در شرایط کنونی نظارت فراگیر و اثر بخش بر منابع عمومی به عنوان مطالبه همگانی مطرح بوده و استفاده از هر ابزاری که اشتباهات یا تخلفات رخ داده در عملکرد سازمان‌های بخش عمومی را در سریع‌ترین زمان ممکن کشف نماید، ضروری است. به منظور جلب اطمینان جامعه نسبت به خود انتظامی در حرفه حسابداری، شاغلان این حرفه می‌بایست نسبت به کشف هر گونه خطاکاری و تخلف مرتبط با حوزه مالی حساس بوده و در صورت اطلاع از آن، پیش از آنکه منجر به زیان عمومی شود، نسبت به افشاگری (هشداری) آن به مراجع ذی ربط درون و برون سازمانی مبادرت نمایند. به‌رغم وجود سازوکارهای گوناگون برای پیشگیری و کشف انواع تقلب و سوء استفاده در سازمان‌ها، بازهم متداول‌ترین روش کشف تخلف، از راه افشاگری بوده است. به عبارت بهتر در اغلب موارد مدیران یا سرپرستان زمانی متوجه اشتباهات یا تخلفات رخ داده در فرآیندهای مالی و عملیاتی خود می‌شوند که شخصی این موارد را افشا نموده باشد. (نر و میسلی، ۲۰۱۶). از دیدگاه سازمانی، هشداری عملی است که طی آن، فردی از اعضای سازمان (فعلی یا گذشته) مراجع ذیصلاح را از عمل یا جریانی خلاف قانون، اخلاق یا ضوابط لازم‌الرعایه در سازمان مطلع می‌کند (نر و میسلی، ۲۰۱۶). تعریف اخیر در بیشتر تحقیقات صورت گرفته در زمینه هشداری در حرفه حسابداری و حسابرسی مورد قبول واقع شده است (لاتان و همکاران، ۲۰۱۸). فرد دریافت‌کننده گزارش اگر از اعضای داخل سازمان باشد هشداری صورت گرفته هشداری داخلی بوده و اگر این مرجع مستقل از سازمان باشد نوع هشداری خارجی خواهد بود. علاوه بر آن در حوزه هشداری‌های مالی، همواره به نحوه دریافت گزارش هشداری نیز توجه شده است بطوریکه از این مجرا، دو نوع مجرا شناسایی شده است که اولی به صورت رسمی بوده و آن زمانی است که فرد افشاء‌کننده، گزارش را با ذکر مشخصات و آدرس خود ارائه می‌کند یا به صورت ناشناس مبادرت به این امر می‌نماید (کولیرگ

و می‌هیلیج، ۲۰۱۶).

بنابراین با توجه به مطالب فوق، از یکطرف محافظه‌کاری اجتماعی باعث می‌گردد تا مدیران شرکت‌ها براساس مسئولیت‌های اجتماعی شرکتی که دارند تلاش خواهند نمود تا در قالب نقش مباشرتی خود، ارزش‌های اجتماعی را در شرکت افزایش دهند و از طرف دیگر هشداردهی حسابرسان نیز با افشاگری به موقع خود موجب تقویت ابعاد مسئولیت اجتماعی شرکتها و حفظ منافع عمومی و جلوگیری از بروز هرگونه فساد می‌گردد. چرا که با افزایش محافظه‌کاری اجتماعی میزان هشداردهی حسابرسان نیز تقویت شده و این امر سبب می‌شود که آن‌ها هشداردهی را یک عمل سودمند برای اجتماع و عموم به عنوان یک وظیفه در نظر بگیرند. لذا انتظار می‌رود که محافظه‌کاری اجتماعی با هشداردهی حسابرسان در راستای تقویت منافع عمومی همسو بوده و منجر به افزایش شفافیت اطلاعات و اعتماد عمومی گردد. بنابراین سؤال اصلی پژوهش این است که:

آیا میان محافظه‌کاری اجتماعی حسابرسان و هشداردهی، تاثیر معنادار وجود دارد؟ علاوه بر این، با توجه به روحیات متفاوت زنان و مردان و همچنین تنوع فرهنگی که در جامعه ما وجود دارد انتظار می‌رود که دیدگاه‌ها، نحوه قضاوت و نحوه عمل آنها بر اساس اخلاق حرفه‌ای با هم متفاوت باشد معمولاً زنان احساساتی‌تر بوده و قضاوت آنها در بسیاری از موارد متفاوت از مردان است از طرفی با توجه به شرایط فرهنگی جامعه ایران زنان از لحاظ میزان ریسک‌پذیری نسبت به مردان ریسک‌پذیری کمتری دارد، با توجه به توضیحات بالا انتظار می‌رود بین قضاوت مردان و زنان تفاوت معناداری برقرار باشد. همچنین با توجه به اینکه روحیات و شخصیت افراد به مرور زمان دچار تغییرات فراوانی می‌شود، لذا متغیر سن می‌تواند تاثیر زیادی بر نحوه تصمیم‌گیری افراد داشته باشد، افراد در سنین جوانی آرمانگرایی بیشتری دارند و از طرفی جسورتر هستند این امر آنها را به اتخاذ تصمیمات اخلاقی‌تر رهنمون می‌سازد و در سمت مقابل افراد در سنین بالا محافظه‌کارتر شده و مشکلات زندگی آنها را مجبور می‌کند تا تصمیمات محتاطانه‌تری اتخاذ نموده و موارد دیگری علاوه بر رهنمودهای اخلاقی را در تصمیم خود مد نظر قرار دهند (گرگانی و همکاران، ۱۳۹۵). بنابراین بررسی تاثیر متغیرهای سن و جنسیت حسابرسان بر رابطه بین محافظه‌کاری اجتماعی و هشداردهی حسابرسان از دیگر اهداف این پژوهش می‌باشد و در همین راستا سئوالات زیر مطرح می‌گردد:

۱. آیا جنسیت حسابرسان بر رابطه میان محافظه‌کاری اجتماعی و هشداردهی، تاثیر معنادار دارد؟
۲. آیا سن حسابرسان بر رابطه میان محافظه‌کاری اجتماعی و هشداردهی، تاثیر معنادار دارد؟

۳. پیشینه پژوهش

۳-۱. پیشینه داخلی

مرور ادبیات موضوع پژوهش، در منابع داخلی بیانگر آن است که پدیده محافظه‌کاری

اجتماعی و همداردهی کمتر مورد مطالعه محققان داخلی بوده و از این حیث موضوع پژوهشی جدیدی در کشور ما قلمداد می‌شود با این وجود از جمله پژوهش‌های مرتبط در این زمینه می‌توان به پژوهش دراجی و همکاران (۱۳۹۸) با عنوان رابطه میان محافظه‌کاری اجتماعی و جهت‌گیری اخلاقی حسابداران و حساب‌بران اشاره نمود که در آن یافته‌های پژوهشگران نشان می‌دهد که بین آرمان‌گرایی با محافظه‌کاری اجتماعی رابطه‌ای معنی‌دار دارد؛ اما نسبی‌گرایی رابطه‌ای با محافظه‌کاری اجتماعی ندارد. همچنین میان نوع شغل، محل اشتغال و جنسیت رابطه‌ای معنی‌دار با سطح محافظه‌کاری اجتماعی وجود دارد. نتایج نشان می‌دهد که سطح محافظه‌کاری اجتماعی در میان حساب‌بران بیشتر از حسابداران است و زنان نیز در مقایسه با مردان محافظه‌کاری کمتری دارند. همچنین محافظه‌کاری اجتماعی میان دو جامعه حسابداران و حساب‌بران شاغل در بخش دولتی بیشتر از بخش خصوصی است.

شعبان و همکاران (۱۳۹۶) به بررسی اثر محافظه‌کاری اجتماعی و ماکیاولیسم بر استقلال حساب‌رس پرداختند، نتایج این تحقیق نشان داد که سطح ماکیاولیسم در حساب‌بران رابطه‌ای معنی‌دار و منفی با رعایت استقلال دارد. به این معنی که هر چه سطح ماکیاولیسم در حساب‌بران افزایش یابد رعایت استقلال در آن‌ها کاهش می‌یابد. همچنین شواهد این پژوهش بیانگر آن است سطح محافظه‌کاری اجتماعی حساب‌بران ارتباط معنی‌دار و مثبت با رعایت استقلال دارد. به بیان دیگر هر چه سطح محافظه‌کاری اجتماعی در حساب‌بران افزایش یابد رعایت استقلال توسط آن‌ها نیز بیشتر می‌شود. نتایج این تحقیق با مبانی نظری تحقیق به ویژه نظریه گری مطابقت دارد. طبق این نظریه ارزش‌های اجتماعی و فرهنگی بر ارزش‌های حسابداری تأثیرگذار است. به بیان دیگر ارزش‌های حرفه‌ای حسابداری مثلاً رعایت استقلال و اخلاق حرفه‌ای توسط حساب‌بران تحت تأثیر ارزش‌ها و عوامل فرهنگی و اخلاقی جامعه می‌باشد. به بیان دیگر تا ارزش‌ها و عوامل فرهنگی و اخلاقی در جامعه بهبود پیدا نکند، نمی‌توان انتظار داشت که ارزش‌های حرفه‌ای نظیر استقلال حساب‌رس بهبود یابد.

بنی مهد و همکاران (۱۳۹۵) رابطه میان اعتماد اجتماعی و تمایل حساب‌بران به رعایت استقلال را بررسی نمودند. آن‌ها در این تحقیق به این نتیجه رسیدند که با بهبود سطح اعتماد اجتماعی در حساب‌بران می‌توان رعایت استقلال در حساب‌بران را بهبود بخشید.

نژادتولمی و همکاران (۲۰۱۹) در پژوهشی به بررسی تمایل به افشاگری تقلب حسابداری بر اساس تفاوت‌های فردی جمعیت‌شناسی در میان کارکنان حسابداری پرداختند. در این پژوهش تقلب حسابداری شامل دستکاری حساب‌ها و اختلاس می‌باشد. نتایج پژوهش حاکی از آن است که تفاوت معناداری در تمایل به افشاگری تقلب (همدرددهی) برای هر دو گروه تقلب بر حسب جنسیت، سن و تجربه وجود دارد اما بر حسب سطح تحصیلات تفاوت معناداری وجود ندارد.

نیک کار و همکاران (۱۳۹۹) تأثیر متغیرهای روانشناسی بر همداردهی حساب‌بران در مورد تقلب بر اساس نظریه امنیت روانشناختی در نمونه آماری شامل ۴۳۰ نفر از حساب‌بران شاغل در حرفه حساب‌رسی در سال ۱۳۹۸ بررسی نمودند. نتایج پژوهش آنان نشان داد که متغیرهای توانمند



سازی روانشناختی، خودکنترلی و انگیزش شغلی تأثیر مثبت و معنی‌داری بر هشداردهی تقلب توسط حساب‌سازان دارد. هم‌چنین یافته‌های این پژوهش حاکی از آن است که انگیزش شغلی از لحاظ تأثیرگذاری بر هشداردهی حساب‌سازان در بالاترین سطح تأثیرگذاری بین متغیرهای بررسی شده قرار دارد.

ساریخانی و همکاران (۱۳۹۸) قصد گزارشگری تقلب را با استفاده از متغیرهای تئوری رفتار برنامه‌ریزی شده را مورد بررسی قرار دادند. نتایج پژوهش آن‌ها نشان داد که کنترل رفتاری ادراک شده تأثیر مثبتی بر قصد گزارشگری تقلب دارد. هم‌چنین آن‌ها دریافتند که نگرش نسبت به گزارشگری تقلب بر قصد گزارشگری تقلب تأثیرگذار است.

شعبانی و همکاران (۱۳۹۸) در پژوهشی به بررسی قصد هشداردهی حساب‌سازان مستقل درباره خطاکاری پرداخت که نتایج حاصل از این پژوهش نشان می‌دهد که متغیرهای نظریه رفتار برنامه‌ریزی شده شامل نگرش نسبت به هشداردهی، هنجارهای ذهنی و کنترل رفتاری برنامه‌ریزی شده بر روی قصد هشداردهی تأثیر مستقیم و معناداری دارند.

فیروزی و برزگر (۱۳۹۷) رابطه میان جنبه‌های موقعیتی حسابداران و تصمیم به اعلام و انتشار اقدامات غیراخلاقی را مورد پژوهش قرار دادند. به اعتقاد آنان ترس از خسارات مادی و اعتباری ناشی از افشاء سبب می‌شود تا حسابداران تمایلی برای افشای موارد غیراخلاقی که شاهد آن بوده‌اند، نداشته باشند.

افشانی و همکاران (۱۳۹۷) عوامل مؤثر بر قصد افشای تخلفات در کارکنان را مورد بررسی قرار دادند. پژوهش آنان نشان می‌دهد که افراد با کانون کنترل درونی، نگرش مثبت به هشداردهی و هویت اخلاقی بالا نسبت به مشاهده تخلفات سازمانی بی‌تفاوت نبوده و جایگاه فرد متخلف و میزان جدیت تخلف نقش قابل ملاحظه‌ای در تمایل افراد به افشای آن‌ها دارند.

کلدوست و همکاران (۱۳۹۷) تأثیر ادراک اخلاقی و شهود بر قضاوت اخلاقی حسابداران نسبت به هشداردهی تخلفات مالی در بخش عمومی را بررسی کردند. بر مبنای مدل نهایی حاصل شده، شهود ضمن تأثیر مثبت قابل توجه بر قضاوت اخلاقی شاغلان حرفه حسابداری، نقش مثبت و قابل توجهی نیز در رابطه میان ادراک و قضاوت اخلاقی آنان نسبت به چهار نوع هشداردهی (هشداردهی داخلی، هشداردهی خارجی، هشداردهی رسمی، هشداردهی ناشناس) ایفا می‌کند.

سعیدی و همکاران (۱۳۹۷) تأثیر ویژگی‌های فردی بر تمایلات افشاگری حساب‌سازان مستقل را بررسی کردند. یافته‌ها نشان دادند که متغیرهای نگرش نسبت به افشاگری، ادراک فرد نسبت به کنترل رفتاری و مسئولیت فردی برای افشاگری بر هر دو بُعد درون سازمانی و برون سازمانی تمایلات افشاگری حساب‌سازان مستقل تأثیر مثبت و معنی‌دار دارد اما متغیر تعهد فرد نسبت به استقلال حساب‌رسی بر هیچ یک از دو بُعد تمایلات افشاگری حساب‌سازان تأثیر معنی‌دار ندارد. هم‌چنین، متغیر پذیرش اخلاقی مطلوب فقط بر بُعد تمایلات افشاگری برون‌سازمانی تأثیر مثبت و معنی‌دار دارد و هزینه‌های افشاگری برای فرد نیز تنها بر بُعد تمایلات افشاگری

درون‌سازمانی تأثیر منفی و معنی‌دار دارد.

بنی مهد و گل محمدی (۱۳۹۶) تأثیر جو اخلاقی بر همداردهی در مورد تقلب را بررسی کردند. نتایج نشان داد که جو اخلاقی بر همداردهی و دو مؤلفه از سه مؤلفه آن تأثیرگذار است. دو مؤلفه‌ای که تحت تأثیر جو اخلاقی قرار دارند شامل برداشت حسابرسان از مسئولیت فردی در قبال همداردهی و برداشت حسابرسان از عواقب عمل همداردهی در مورد تقلب می‌باشد و مؤلفه‌ای که تحت تأثیر جو اخلاقی قرار نمی‌گیرد، برداشت حسابرسان از هزینه‌های مربوط به همداردهی در مورد تقلب می‌باشد.

حاجیها و همکاران (۱۳۹۱) رابطه بین سن و جنسیت حسابرسان با قضاوت و تصمیم‌گیری آنها را مورد بررسی قرار دادند. نتایج تحقیق نشان داد تصمیم‌گیری حسابرسان به سن و جنسیت آنها بستگی ندارد و می‌توان نتیجه گرفت کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان به شایستگی‌های فردی حسابرس بستگی خواهد داشت.

### ۳-۲. پیشینه خارجی

مستینیواتی و همکاران (۲۰۲۰) در پژوهشی به بررسی قصد همداردهی حسابرسان مستقل در مالزی پرداختند. نتایج پژوهش نشان داد که کمیته فنی و کمیته مستقل حسابرسی تأثیر مثبتی بر قصد همداردهی دارد، این موضوع از این دیدگاه پشتیبانی می‌کند که عوامل حرفه‌ای می‌توانند قصد حسابرسان مستقل بر همداردهی را افزایش دهند. همچنین نتایج حاکی از آن است که کنترل رفتاری ادراک شده رابطه مثبت با قصد همداردهی دارد در حالی که شواهد پژوهش از تأثیر نگرش نسبت به رفتار و هنجارهای ذهنی بر قصد همداردهی پشتیبانی نمی‌کند. انواری و همکاران (۲۰۱۹) در پژوهشی، مدل یکپارچه‌ای از روانشناسی اجتماعی همداردهی ارائه نمودند. این مدل توضیح می‌دهد چه زمانی و چگونه هویت‌های اجتماعی و اشکال مختلف قدرت اعضای گروه را ترغیب می‌کند تا با استفاده از همداردهی به خطاهای درون گروهی پاسخ‌دهند.

والنتین و گادکین (۲۰۱۹) در پژوهشی به بررسی رابطه شدت اخلاقی<sup>۱</sup> (میزان احساساتی است که فرد نسبت به پیامدهای یک انتخاب اخلاقی دارد)، تصمیم‌گیری اخلاقی و همداردهی پرداختند. نتایج تحقیق آنان نشان داد که شناخت و اهمیت درک شده یک مسئله اخلاقی و قضاوت اخلاقی ارتباط مثبت و معنادار با همداردهی دارند. همچنین با اهمیت بودن پیامدها بر همداردهی تأثیر مثبت و معناداری دارد.

لاتان و همکاران (۲۰۱۸) در پژوهش خود نقش عوامل سه گانه فرصت، توجیه و مشوق مالی را بر قصد حسابرسان نسبت به همداردهی مورد بررسی قرار دادند. بر مبنای نظر آنان، مشوق‌های مالی بیشترین تأثیر را در بین عوامل سه‌گانه فوق نسبت به همداردهی حسابرسان ایفا می‌کند. کال و همکاران (۲۰۱۸) ارتباط بین همداردهی و برخورد‌های قهری و بازدارنده نسبت به

1. Moral Intensity

ارائه نادرست اطلاعات مالی را مورد بررسی قرار دادند. به اعتقاد آنان بین برخوردهای شدیدتر با مقوله ارائه اطلاعات نادرست مالی و مبادرت به هشداردهی ارتباط مثبت و مستقیم وجود دارد. جیمز جرارد گایلیر (۲۰۱۷) در بررسی نقش آموزش هشداردهی بر فرآیند هشداردهی به این نتیجه رسید که آموزش هشداردهی نقش مهمی بر فرآیند هشداردهی ایفا می‌کند و همچنین آموزش هشداردهی با انتقام‌گیری افراد رابطه منفی دارد.

تپ و همکاران (۲۰۱۶) در بررسی ارتباط میان محافظه‌کاری مذهبی و تصمیم‌گیری اخلاقی در جامعه مسلمان ترکیه نشان دادند که رابطه‌ای مثبت میان تصمیم‌گیری اخلاقی و عقاید مذهبی محافظه‌کارانه وجود دارد. همچنین آن‌ها دریافتند وابستگی‌های سیاسی افراد و جنسیت از عوامل مهم تصمیم‌گیری اخلاقی هستند. زنان در مقایسه با مردان تصمیم‌گیری اخلاقی مناسب‌تری اتخاذ می‌نمایند.

فلدمن و وبر (۲۰۱۶) اعتقاد دارند که برای فهم واکنش افراد به موضوعات اجتماعی، دیدگاه‌های مختلفی وجود دارد. به عقیده آن‌ها محافظه‌کاری اجتماعی یکی از ویژگی‌های رفتاری است که می‌تواند بر نگرش افراد جامعه بر رعایت موازین اخلاقی و هم‌نوايي با ارزش‌های اجتماعی تأثیرگذار باشد.

تپ و همکاران (۲۰۱۶) در بررسی ارتباط میان محافظه‌کاری مذهبی و تصمیم‌گیری اخلاقی در جامعه مسلمان ترکیه نشان دادند که رابطه‌ای مثبت میان تصمیم‌گیری اخلاقی و عقاید مذهبی محافظه‌کارانه وجود دارد. همچنین آن‌ها دریافتند وابستگی‌های سیاسی افراد و جنسیت از عوامل مهم تصمیم‌گیری اخلاقی هستند. زنان در مقایسه با مردان تصمیم‌گیری اخلاقی مناسب‌تری اتخاذ می‌نمایند.

نر و میسلی (۲۰۱۶) ضمن مرور پژوهش‌ها و نظریات پیشین و سایر محققان در زمینه هشداردهی در یک تحقیق مروری، زمینه‌های بروز و عوامل مؤثر بر هشداردهی (سوت‌زنی) را بررسی کرده و آنچه را که می‌بایست مدیران سازمان‌ها در این رابطه مدنظر قرار دهند را در پنج جزء که شامل ۱- خصوصیات و ویژگی‌های هشداردهنده ۲- خصوصیات و ویژگی‌های گیرنده گزارش ۳- ویژگی‌های تخلف یا رفتاری که نسبت به آن هشدار داده شده می‌شود ۴- ویژگی‌ها و خصوصیات فرد متخلف ۵- نهایتاً ویژگی‌های سازمانی که در آن هشداردهی صورت می‌گیرد بیان نمودند. ژن جنک (۲۰۱۶) در رساله دکتری خود با موضوع (بررسی هوش هیجانی رهبران بر قصد هشداردهی توسط زیردستان) دریافت که در صورت دخیل نبودن رهبر در یک سوء استفاده مالی، زیردستان هنگامی که او دارای هوش هیجانی بالایی است بیشتر تمایل به هشداردهی تخلف صورت رُخ داده خواهند داشت. علاوه بر آن وی نشان داد که بین تمایل زیردستان به هشداردهی و هوش هیجانی مدیر و همچنین عواملی چون اعتماد به مدیر و رضایت شغلی ارتباط معناداری وجود دارد.

فلدمن و وبر (۲۰۱۶) اعتقاد دارند که برای فهم واکنش افراد به موضوعات اجتماعی، دیدگاه‌های مختلفی وجود دارد. به عقیده آن‌ها محافظه‌کاری اجتماعی یکی از ویژگی‌های رفتاری

است که می‌تواند بر نگرش افراد جامعه بر رعایت موازین اخلاقی و همنوایی با ارزش‌های اجتماعی تأثیر گذار باشد.

کاناگارتنام و همکاران (۲۰۱۴) نشان دادند مذهب عاملی در کاهش رفتارهای فرصت طلبانه مدیریت سود می‌باشد. آن‌ها تأکید دارند دین‌داری متغیری تأثیر گذار در جلوگیری از رفتارهای غیر اخلاقی است. نتایج پژوهش آن‌ها هم‌چنین مشخص نمود در کشورها با دین‌داری بالا، پایداری سود بیشتر از سایر کشورها است.

دو و همکاران (۲۰۱۴) نشان دادند که شرکت‌های که در استان‌های مذهبی واقع شده‌اند، مدیریت سود کمتری را گزارش می‌کنند. به عقیده آن‌ها مذهب عامل محدودکننده رفتارهای فرصت طلبانه مدیر در بیش‌نمایی سود است. برگ لند و کنگ (۲۰۱۳) در تحقیقی با عنوان آیا اعتماد اجتماعی در گزارشگری مالی اهمیت دارد؟ شواهدی از قیمت‌گذاری حسابرسی، نشان دادند هرگاه حسابریسان درک کنند که اعتماد اجتماعی نسبت به شرکت بالا است، در آن صورت ریسک شرکت پایین خواهند بود و در نتیجه حق‌الزحمه کمتری را پیشنهاد خواهند کرد. آن‌ها اعتقاد دارند که هنجارها و ویژگی اجتماعی بر کار حسابریسان و گزارشگری مالی تأثیر گذار هستند. دایاناندان و همکاران (۲۰۱۲) رابطه بین ارزش‌های اخلاقی و فرصت طلبی در دانشجویان رشته حسابداری درباره اخلاقی بودن مدیریت سود را مورد مطالعه قرار دادند. آن‌ها دریافتند افراد با درجه اخلاقی ایده آل‌گرایی و نسبی‌گرایی بالا مدیریت سود را عملی غیر اخلاقی و زیان‌بار تصور می‌کردند؛ اما آن‌ها رابطه‌ای معنی‌دار میان ویژگی فرصت طلبی افراد و نگرش آن‌ها درباره مدیریت سود دست نیافتند.

#### ۴. فرضیه‌های پژوهش

با عنایت به مبانی نظری و موارد فوق، فرضیه‌های این پژوهش به شرح زیر در نظر گرفته شده است:

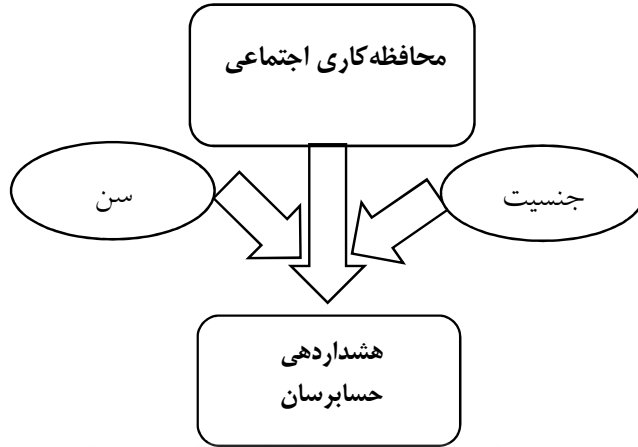
**فرضیه اصلی:** محافظه کاری اجتماعی بر هشداری حسابریسان تأثیر معنادار دارد.

**فرضیه اول فرعی:** جنسیت حسابریسان بر ارتباط میان محافظه کاری اجتماعی و هشداری، تأثیر تعدیلی معنادار دارد.

**فرضیه دوم فرعی:** سن حسابریسان بر ارتباط میان محافظه کاری اجتماعی و هشداری، تأثیر تعدیلی معنادار دارد.

با توجه به پیشینه‌ها و فرضیه‌های مطرح شده، طرح پژوهش به صورت شکل (۱) ترسیم شده است.

شکل شماره (۱): طرح مفهومی پژوهش



\* منبع: پژوهشگر

### ۵. روش‌شناسی پژوهش

روش پژوهش مجموعه قواعد ابزار و راه‌های معتبر و قابل اطمینان و نظام یافته برای بررسی واقعیت‌ها، کشف مجهولات و دستیابی به راه حل مشکلات است (خاکی، ۱۳۷۸). پژوهش حاضر با توجه به ماهیت، از نوع تحقیقات کاربردی است از منظر هدف اجرا، پژوهش حاضر جزو پژوهش‌های توصیفی-پیمایشی می‌باشد. از آن جایی که این پژوهش در جامعه حسابداران رسمی، مؤسسات حسابرسی، سازمان حسابرسی و بورس اوراق بهادار انجام شده است، جزء پژوهش‌های میدانی نیز به شمار می‌رود. برای تدوین مبانی نظری پژوهش از مطالعات کتابخانه‌ای استفاده شده است که در برگیرنده کتب، پایان نامه‌ها، نشریات تخصصی فارسی و انگلیسی و همچنین پایگاه‌های الکترونیکی است. در بخش میدانی رایج‌ترین شیوه‌های گردآوری داده‌ها در روش پژوهش پیمایشی، استفاده از پرسشنامه است که در این پژوهش، با استفاده از پرسشنامه، داده‌های مورد نیاز جمع‌آوری و از طریق نرم افزار SPSS ۲۱ و مدل رگرسیون چندگانه به تجزیه و تحلیل داده‌ها پرداخته شد.

### ۶. جامعه و نمونه آماری

جامعه آماری این پژوهش، شاغلین حرفه حسابرسی در جامعه حسابداران رسمی، مؤسسات حسابرسی، شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار و سازمان حسابرسی می‌باشد. قلمرو زمانی سال ۱۳۹۹ است. روش نمونه‌گیری خوشه‌ای تصادفی است. از آن جایی که جامعه آماری در این تحقیق نامعلوم است، برای تعیین حجم نمونه از فرمول کوکران با فرض جامعه آماری نامعلوم استفاده شد:

$$n = \frac{Z_{\alpha}^2 pq}{d^2}$$

در این فرمول:

n = تعداد

نمونه  $Z_{\alpha}^2$  مقدار نرمال استاندارد = ۱/۹۶

d = ۰/۱ و p = q = ۰/۵

تعداد نمونه به دست آمده با توجه به فرمول بالا ۹۶ می‌باشد. که در این تحقیق تعداد ۳۰۰ پرسشنامه میان حسابرسان به صورت تصادفی توزیع و ۲۶۳ پرسشنامه دریافت گردید. با توجه به قاعده حد مرکزی و نرمال بودن متغیرهایی که پرسشنامه آن‌ها را اندازه‌گیری می‌نماید، این تعداد از پرسشنامه کافی است.

#### ۶-۱. چگونگی گردآوری داده‌ها

ابزار گردآوری داده‌ها در این پژوهش از سه بخش تشکیل شده است. که با استفاده از توزیع تصادفی به دو صورت پلت فرم آنلاین و دستی طراحی و در اختیار شرکت کنندگان این پژوهش قرار داده شد. بخش اول مربوط به اطلاعات جمعیت شناختی شرکت کنندگان می‌باشد که در این پژوهش (جنسیت، سن) مد نظر گرفته شده است. بخش دوم در برگیرنده ابزار سنجش می‌باشد که در این پژوهش مولفه محافظه‌کاری اجتماعی و هشداردهی حسابرسان را شامل می‌گردد. در بخش سوم نیز جهت اندازه‌گیری هشداردهی حسابرسان از پرسشنامه کورتیس و تیلور<sup>۱</sup> (۲۰۰۹) و برای سنجش محافظه‌کاری اجتماعی (میزان احساس) حسابرسان از پرسشنامه اوقاخت<sup>۲</sup> (۲۰۱۳) با اندکی تغییرات استفاده گردید.

1. Curtis and Taylor

2. Evraett

جدول شماره (۱) توزیع سوالات ابزار پژوهش و شاخص‌های روایی و پایایی مربوط

ابعاد کلی سنجش	تعداد سوالات	پایایی محاسبه شده با آلفای کرونباخ
محافظه‌کاری اجتماعی	۱۰	۰/۸۵
هشداردهی	۳	۰/۷۸
روایی	از روش روایی محتوا برای اطمینان از درستی ابزار اندازه‌گیری استفاده شده است به اینصورت که با استفاده از نظرات تعدادی از اساتید دانشگاه، خبرگان فن حسابرسی همچنین کارشناسان امور پژوهشی و مطالعه پرسشنامه‌های مشابه، توزیع ابتدایی پرسشنامه بین تعدادی از جامعه آماری صورت گرفت و پس از اعمال نظرات اصلاحی رفع ابهام در سوالات، پرسشنامه نهایی طراحی، بومی‌سازی و تهیه گردید.	
پایایی	برای پایایی پرسشنامه تعداد ۳۰ پرسشنامه در جامعه اولیه مربوط توزیع گردید. با استفاده از نرم‌افزار SPSS ۲۱ ضریب آلفای کرونباخ برای پرسشنامه هشداردهی ۰/۷۸ و برای پرسشنامه محافظه‌کاری ۰/۸۵ به دست آمد که به دلیل بیشتر بودن ضریب آلفا از مقدار ۰/۷، مولفه‌های مورد مطالعه از اعتبار کافی برخوردار می‌باشند.	

### ۲-۶. روش تجزیه و تحلیل داده‌ها

تجزیه و تحلیل چند چندگانه ابزاری برای یافتن الگوها و روابط بین چندین متغیر به طور همزمان است. و این امکان را به ما می‌دهد تا تأثیر تغییر یک متغیر را روی متغیرهای دیگر پیش بینی کنیم که این کار به تجزیه و تحلیل چند گانه یک مزیت تعیین کننده نسبت به سایر اشکال تحلیل می‌دهد. لذا بدین منظور جهت آزمون فرضیات و تجزیه و تحلیل روابط بین متغیرها از مدل رگرسیون چندگانه استفاده شده است.

### ۳-۶. مدل و متغیرهای پژوهش

برای آزمون فرضیه‌های پژوهش از مدل رگرسیون چندگانه به شکل زیر استفاده شده است.

$$WBA = \beta_0 + \beta_1 SC + \beta_2 Gender + \beta_3 Age + \beta_4 SC * Gender + \beta_5 SC * Age + \varepsilon$$

که در آن

متغیر وابسته:

$WBA$  = معرف هشداردهی حسابرسان است که جهت اندازه‌گیری آن از پرسشنامه کورتیس و تیلور (۲۰۰۹) استفاده شد. این پرسشنامه سه سناریوی فرضی در زمینه حسابرسی را به تصویر کشیده و در هر سناریو پرسش شونده را در وضعیتی قرار می‌دهد که نسبت به هشداردهی عملی سؤال برانگیز تصمیم‌گیری نماید. پاسخ‌ها بر اساس مقیاس پنج گانه لیکرت (کاملاً غیرمحمتمل، غیرمحمتمل، نظری ندارم، محتمل، کاملاً محتمل) و شیوه نمره گذاری آن‌ها ۱ تا ۵ می‌باشد. در

نتیجه کمترین امتیاز برای این متغیر ۳ و بالاترین امتیاز ۱۵ خواهد بود.  
متغیر مستقل:

SC = معرف محافظه‌کاری اجتماعی است که برای سنجش (میزان احساس) آن از پرسشنامه اوقاخت (۲۰۱۳) استفاده گردید. بر این اساس پرسشنامه در یک طیف لیکرت پنج‌گانه (خیلی کم، نسبتاً کم، نظری ندارم، نسبتاً زیاد، خیلی زیاد) از امتیاز ۱ تا ۵ امتیاز بندی می‌شود. تعداد سؤال‌ها ۱۰ سؤال می‌باشد؛ بنابراین حداکثر امتیازی که یک فرد می‌تواند کسب کند برابر ۵۰ و حداقل امتیاز برابر ۱۰ می‌باشد.

متغیرهای تعدیلی:

Gender = معرف جنسیت که یک متغیر دو وجهی است که با مقدار یک و صفر نشان داده می‌شود. یک برای جنسیت مرد و صفر برای جنسیت زن.  
Age = معرف سن که یک متغیر نسبی است و نشان دهنده سن شناسنامه‌ای پاسخ دهنده است.

## ۷. یافته‌های پژوهش

### ۷-۱. آمار توصیفی

به‌طور کلی، روش‌هایی را که به وسیله آن‌ها می‌توان اطلاعات جمع‌آوری شده را پردازش کرده و خلاصه نمود، آمار توصیفی می‌نامند. این نوع آمار صرفاً به توصیف جامعه یا نمونه می‌پردازد و هدف از آن، محاسبه پارامترهای جامعه یا نمونه پژوهش است.

جدول شماره (۲) آمار توصیفی

کوچک‌ترین	بزرگ‌ترین	انحراف معیار	میان	میانگین	تعداد	شرح
۳/۰۰	۱۵/۰۰	۲/۰۰۰	۱۱/۰۰۰	۱۰/۰۰۰	۲۶۳	همدرددهی حسابرسان
۳۱/۰۰	۴۶/۰۰	۲/۰۰۰	۳۹/۰۰۰	۳۸/۰۰۰	۲۶۳	محافظه‌کاری اجتماعی
۰/۰۰	۱/۰۰	۰/۰۰۰	۱/۰۰۰	۰/۰۰۰	۲۶۳	جنسیت حسابرس
۳۲/۰۰	۵۰/۰۰	۵/۰۴۷	۴۰/۰۰۰	۴۰/۰۰۰	۲۶۳	سن حسابرس

در جدول شماره (۲) نمونه‌های مورد بررسی طی سال ۱۳۹۹ شامل، تعداد ۲۶۳ نفر می‌باشد که شامل میانگین، میان، انحراف معیار، بیشینه و کمینه متغیرهای مورد استفاده محاسبه و آورده شده است و می‌توان اظهار نمود، توزیع متغیرها نرمال می‌باشد. همچنین جدول آمار توصیفی، نشان می‌دهد که میزان محافظه‌کاری حسابرسان حداقل ۳۱ و حداکثر ۴۶ می‌باشد. همچنین میزان همداردهی حسابرسان حداقل ۳ و حداکثر ۱۵ می‌باشد.



جدول شماره (۳) ویژگی‌های شخصیتهای حسابرسی

متغیر	زیر مجموعه	تعداد	درصد
جنسیت	مرد	۱۹۱	۷۲/۶
	زن	۷۲	۲۷/۴
سن	بزرگ‌ترین	۵۰/۰۰	
	کوچک‌ترین	۳۲/۰۰	

همچنین با توجه به جدول شماره (۳) متغیرهای تعدیلی در جامعه پژوهش بیان می‌نماید که از میان تعداد ۲۶۳ نفر شرکت کننده در پژوهش، ۱۹۱ نفر مرد و ۷۲ نفر زن بوده و فراوانی آنها به صورت ۷۲/۶ درصد مرد و ۲۷/۴ درصد زن می‌باشد. همچنین این جدول اعلام می‌دارد بالاترین سن شرکت کننده، در حدود ۵۰ سال و کوچک‌ترین سن در حدود ۳۲ سال می‌باشد.

#### ۲-۷. آزمون نرمال بودن متغیر وابسته:

نرمال بودن توزیع متغیر وابسته با استفاده از آزمون کولموگروف-اسمیرنوف بررسی گردید، زیرا نرمال بودن متغیر وابسته تحقیق به نرمال بودن خطاهای مدل می‌انجامد.

$$WBA = \beta_0 + \beta_1 SC + \beta_2 Gender + \beta_3 Age + \beta_4 SC * Gender + \beta_5 SC * Age + \varepsilon$$

جدول شماره (۴) نتایج آزمون کولموگروف-اسمیرنوف برای متغیر وابسته

متغیر	سطح معناداری	آماره K-S
هشداردهی حسابرسی	۰/۰۵۳	۱/۰۰۰

براساس نتایج جدول شماره (۴) با توجه به این که سطح معناداری متغیر بیشتر از ۰/۰۵ است، نرمال بودن توزیع متغیر وابسته در سطح اطمینان ۹۵ درصد مورد تأیید قرار می‌گیرد.

جدول شماره (۵) نتایج آزمون فرضیه‌های پژوهش

متغیر	نماد	ضریب	خطای استاندارد	آماره t	احتمال	عامل تورم واریانس
مقدار ثابت	c	۱/۰۰۰	۱/۰۰۰	۱/۰۰۰	۰/۰۰۰	-
محافظه‌کاری اجتماعی	SC	۰/۰۰۷	۰/۰۴۷	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۲/۰۰۰
جنسیت	Age	-۰/۰۳۵	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۲/۰۰۰
سن	Gender	۰/۰۲۲	۰/۰۳۸	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۳/۰۰۰
جنسیت × محافظه‌کاری اجتماعی	SCGENDER	۰/۰۰۲	۰/۰۰۷	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۲/۰۰۰
سن × محافظه‌کاری اجتماعی	SCAGE	-۰/۰۰۱	۰/۰۰۲	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۳/۰۰۰
ضریب تعیین			۰/۰۹۲			
ضریب تعیین تعدیل شده			۰/۰۵۳			
آماره دوربین-واتسون			۱/۵۳			
آماره F			۲/۰۰۰			
مقدار معناداری آماره F			۰/۰۱۰			

### ۸. آزمون فرضیه‌ها

در این بخش برای تأیید یا رد فرضیه‌های تحقیق آزمون‌های مربوطه انجام می‌شود. برای آزمون فرضیه‌ها از مدل رگرسیون خطی چندگانه استفاده شده است. طبق نتایج بدست آمده از جدول شماره (۵) مقدار معناداری آماره F کمتر از ۰/۰۵ است در نتیجه کل مدل رگرسیونی معنادار است. آماره دوربین واتسون برابر با ۱/۵۳ بوده که در محدوده مطلوب ۱/۵ تا ۲/۵ می‌باشد و نشان می‌دهد که مقادیر خطای خط رگرسیون فاقد هرگونه خودهمبستگی می‌باشند. همچنین با توجه به مقدار عامل تورم واریانس که کمتر از ۵ می‌باشد می‌توان نتیجه گرفت که بین متغیرهای مستقل هم‌خطی وجود ندارد. ضریب تعیین تعدیل شده برابر ۰/۰۵۳ نشان می‌دهد که همداردهی حسابرسان تنها ۵٪ تحت تأثیر متغیرهای مستقل قرار دارد.

فرضیه اصلی: محافظه‌کاری اجتماعی بر همداردهی حسابرسان، تأثیر معنادار دارد. مقدار معناداری آماره t برای متغیر محافظه‌کاری اجتماعی کمتر از ۰/۰۵ است در نتیجه ارتباط بین محافظه‌کاری اجتماعی و همداردهی حسابرسان معنادار است. علامت مثبت ضریب رگرسیونی برای این متغیر (۰/۰۰۷) حاکی از ارتباط معنادار بین محافظه‌کاری اجتماعی و همداردهی حسابرسان می‌باشد. در نتیجه فرضیه اصلی که مدعی وجود ارتباط معنادار میان محافظه‌کاری اجتماعی و همداردهی می‌باشد، تأیید می‌گردد.

فرضیه فرعی اول: جنسیت حسابرسان بر ارتباط میان محافظه کاری اجتماعی و همداردهی، تأثیر تعدیلی معنادار دارد.

مقدار معناداری آماره  $t$  برای متغیر جنسیت  $\times$  محافظه کاری اجتماعی کمتر از  $0/05$  است. در نتیجه تأثیر جنسیت بر ارتباط بین محافظه کاری اجتماعی و همداردهی حسابرسان معنادار است. با مشاهده نتایج در جدول شماره ۵ ملاحظه می‌گردد تعامل متغیر تعدیلی جنسیت و محافظه کاری اجتماعی باعث گردیده که ضریب محافظه کاری اجتماعی از  $0,007$  به  $0,002$  کاهش یابد، بنابراین نتایج حاکی از تأثیر تعدیلی این متغیر بر ارتباط بین محافظه کاری اجتماعی و همداردهی حسابرسان می‌باشد. در نتیجه فرضیه اول که مدعی تأثیر تعدیلی معنادار جنسیت حسابرسان بر ارتباط میان محافظه کاری اجتماعی و همداردهی می‌باشد، تایید می‌گردد.

فرضیه فرعی دوم: سن حسابرسان بر ارتباط میان محافظه کاری اجتماعی و همداردهی، تأثیر تعدیلی معنادار دارد.

مقدار معناداری آماره  $t$  برای متغیر سن  $\times$  محافظه کاری اجتماعی کمتر از  $0/05$  است. در نتیجه تأثیر سن بر ارتباط بین محافظه کاری اجتماعی و همداردهی حسابرسان معنادار است. با مشاهده نتایج در جدول شماره ۵ ملاحظه می‌گردد تعامل متغیر تعدیلی سن و محافظه کاری اجتماعی باعث گردیده که ضریب محافظه کاری اجتماعی از  $0,007$  به  $-0,001$  کاهش یابد، بنابراین نتایج حاکی از تأثیر منفی سن بر ارتباط بین محافظه کاری اجتماعی و همداردهی حسابرسان می‌باشد. در نتیجه فرضیه دوم که مدعی تأثیر تعدیلی معنادار سن حسابرسان بر ارتباط میان محافظه کاری اجتماعی و همداردهی می‌باشد، تایید می‌گردد.

## ۹. بحث و نتیجه گیری

هدف این پژوهش بررسی تأثیر محافظه کاری اجتماعی بر همداردهی حسابرسان با نقش تعدیلی متغیرهای جنسیت و سن است. بدین منظور با طرح یک فرضیه اصلی و دو فرضیه فرعی داده‌های پژوهش با استفاده از پرسشنامه از نمونه‌ای مشتمل بر ۲۶۳ نفر از جامعه حسابداران رسمی، حسابرسان شاغل در مؤسسات حسابرسی، شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار و سازمان حسابرسی در سال ۱۳۹۹ جمع آوری و از طریق مدل رگرسیون خطی چندگانه مورد آزمون قرار گرفته است. نتایج حاصل از فرضیه اصلی پژوهش نشان می‌دهد که محافظه کاری اجتماعی بر همداردهی حسابرسان تأثیرگذار بوده و حسابرسان را به همداردهی (سوت زنی) نسبت به تخلفات مالی مورد توجه بیشتری قرار می‌دهد چرا که با افزایش محافظه کاری اجتماعی میزان همداردهی حسابرسان نیز تقویت شده و این امر سبب می‌شود که آن‌ها همداردهی (سوت زنی) را یک عمل سودمند برای اجتماع و عموم به عنوان یک وظیفه در نظر بگیرند. بنابراین، مسئولیت اجتماعی حسابرسان در ارتقای شفافیت اطلاعات و اعتماد بخشی به عموم، نقش و مسئولیتی خطیر است. جامعه حسابرسی به عنوان یک خرده فرهنگ وظیفه دارند تا مصادیق فساد نظیر پول شویی و تقلب و سوء استفاده از منابع عمومی را گزارش نمایند. این مهم

بعد از تشکیل جامعه حسابداران رسمی و همچنین بروز تقلب و فساد در نظام مالی کشور و نیز با گسترش و رشد شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار و نیاز به سرمایه‌گذاری خارجی اهمیت خاصی به خود گرفته است، بویژه بعد از رسوایی‌های اواخر قرن بیستم، نقش حساب‌برسان به عنوان یکی از ابعاد حاکمیت شرکتی در جهت حفظ منافع ذینفعان بیش از پیش مورد توجه قرار گرفته است. نتایج این تحقیق با نتایج نژادتولمی و همکاران (۲۰۱۹) مطابقت دارد طبق نتایج این پژوهش حاکی از آن است که تفاوت معناداری در تمایل به افشاگری تقلب (هشداردهی) برای هر دو گروه تقلب بر حسب جنسیت، سن و تجربه وجود دارد اما بر حسب سطح تحصیلات تفاوت معناداری وجود ندارد. همچنین نتایج این تحقیق با نظریه گری (۱۹۸۸) مطابقت دارد. طبق این نظریه ارزش‌های اجتماعی و فرهنگی بر ارزش‌های حسابداری تأثیرگذار است. به بیان دیگر ارزش‌های حرفه‌ای حسابداری مانند هشداردهی حساب‌برسان تحت تأثیر ارزش‌ها و عوامل فرهنگی و اخلاقی جامعه می‌باشد. بعلاوه، نتایج این پژوهش با نتایج برگ لند و کنگ (۲۰۱۳) و به نوعی با نتایج والتین و گادکین (۲۰۱۹) همخوانی دارد زیرا تصمیم‌گیری و قضاوت اخلاقی در واقع نوعی محافظه‌کاری اجتماعی تلقی می‌گردد. همچنین نتایج فرضیه فرعی اول حاکی از آن است که جنسیت بعنوان متغیر تعدیلی، تأثیر معناداری بر ارتباط میان محافظه‌کاری اجتماعی و هشداردهی حساب‌برسان دارد، به بیان دیگر در این پژوهش حساب‌برس مرد باعث افزایش هشداردهی شده است. این نتایج می‌تواند بیانگر این موضوع باشد که بعلت کثرت تعداد مردان در جامعه حسابرسی، نقش حساب‌برسان مرد در امر هشداردهی برجسته‌تر می‌باشد. این نتایج با نتایج پژوهش دراجی و همکاران (۱۳۹۸) همخوانی دارد. نتایج فرضیه فرعی دوم نیز بیانگر این است که سن بعنوان دیگر متغیر تعدیلی نقش منفی بر ارتباط میان محافظه‌کاری اجتماعی و هشداردهی حساب‌برسان دارد. به بیان دیگر هرچه سن حساب‌برس افزایش یابد، رابطه بین محافظه‌کاری و میزان هشداردهی حساب‌برسان کاهش می‌یابد. این موضوع موید این است که به موازات افزایش سن حساب‌برسان، تجربه و تخصص آنان نیز بیشتر می‌گردد در نتیجه نقش محافظه‌کاری آنان بویژه محافظه‌کاری اجتماعی در فرایند کار حسابرسی کم رنگ‌تر می‌گردد. همچنین نتایج فرضیه‌های این پژوهش با نتایج پژوهش حاجیها و همکاران (۱۳۹۱) که نتیجه‌گیری کردند تصمیم‌گیری حساب‌برسان به سن و جنسیت آن‌ها بستگی ندارد، مطابقت ندارد.

### ۱۰. پیشنهادهای پژوهش

#### ۱۰-۱. پیشنهادهایی مبتنی بر یافته‌های پژوهش

۱. با توجه به اینکه هشدار دهی حساب‌برسان یکی از ارزش‌های حرفه‌ای حسابداری محسوب می‌گردد و به عنوان یکی از مهم‌ترین مکانیزم‌های نظارتی در پیش‌گیری از به وجود آمدن فساد و رسوایی‌های مالی مطرح شده است لذا به منظور حفظ ارزش‌ها و عوامل فرهنگی و اخلاقی جامعه و همچنین حفظ منابع عمومی پیشنهاد می‌شود که بورس اوراق بهادار مکانیزم‌های را برای جامعه حسابداران رسمی تعیین کند که به موجب آن در گزارش حسابرسی سالیانه، پای

بندی شرکت‌ها به منافع عمومی برای مواردی از قبیل حسابداری اجتماعی، محیط زیست، حقوق اقلیت‌ها و ... را گزارش نمایند. همچنین با توجه به رابطه مثبت بین محافظه‌کاری اجتماعی و سطح همداردهی حساب‌سازان پیشنهاد می‌گردد در آیین رفتار حرفه‌ای حساب‌سازان ابعاد اجتماعی همداردهی حساب‌سازان افزوده گردد. علاوه بر این، در همین راستا برگزاری دوره‌های آموزش ضمن خدمت برای حساب‌سازان نیز پیشنهاد می‌گردد.

۲. به سرمایه‌گذاران پیشنهاد می‌شود تا در شرکت‌هایی سرمایه‌گذاری کنند که ارزش بیشتری برای مسائل اجتماعی قائل هستند و در این زمینه همداردهی حساب‌سازان می‌تواند معیار مناسبی برای انتخاب این گونه شرکتها باشد. قطعاً توجه به مسئولیت‌های اجتماعی باعث کاهش تخلفات و اقدامات فرصت طلبانه مدیران شده و در نتیجه شرکت خود را در قبال مطالبات جامعه موظف می‌داند.

۳. از آنجایی که تنوع جنسیتی باعث افزایش سطح همداردهی حساب‌سازان گردیده و با توجه به تعدد فارغ‌التحصیلان مونث در رشته حسابداری در سال‌های اخیر پیشنهاد می‌گردد انجمن جامعه حسابداران رسمی برای استفاده بیشتر از تخصص مالی حساب‌سازان زن و تنوع بخشی جنسیتی در ساختار موسسات حسابرسی در مرامنامه انجمن به این موضوع توجهی بیشتر نماید زیرا زنان در مقایسه با مردان نسبت به مسایل عمومی جامعه حساس‌تر می‌باشند. و از طرفی این موضوع نیز می‌تواند باعث بالا رفتن کیفیت حسابرسی و اعتماد بیشتر به نتایج حسابرسی گردد.

۴. با توجه به نتایج بدست آمده از فرضیه فرعی دوم پیشنهاد می‌گردد جامعه حسابداران رسمی، مدیران موسسات و سازمان‌های حسابرسی نظارت بیشتری بر عوامل کاهش همداردهی (سوت‌زنی) حساب‌سازان داشته باشند و همچنین انگیزه‌های همداردهی در سنین مختلف حساب‌سازان را بررسی ویژه نمایند.

۵. با توجه به اینکه اکثر مردم جمهوری اسلامی ایران را قشر مذهبی تشکیل می‌دهند، لذا پیشنهاد می‌شود در پژوهشی به بررسی نقش و تأثیر مذهب و میزان مذهبی بودن افراد در همداردهی (سوت‌زنی) حساب‌سازان پرداخته شود.

## ۲-۱۰. پیشنهادهایی برای پژوهش آتی

۱. با توجه به محدودیت‌های ذاتی پرسشنامه پیشنهاد می‌گردد در پژوهش‌های آتی از رویکردهای تفسیری مثل مطالعه موردی و مصاحبه استفاده شود.

۲. جهت اندازه‌گیری همداردهی حساب‌سازان از پرسشنامه تیلور و کورتیس (۲۰۰۹) و برای سنجش محافظه‌کاری اجتماعی حساب‌سازان از پرسشنامه اوقاحت (۲۰۱۳) استفاده شده است، ممکن است ابزار مورد استفاده برای سنجش این متغیرها، شاخص‌های کاملی برای تعیین متغیرهای اصلی پژوهش نباشند. بررسی این امر خود مستلزم انجام تحقیقات جداگانه‌ای است، لذا پیشنهاد می‌شود که تحقیقات آتی به دنبال تعیین شاخص‌های مناسبی برای سنجش میزان همداردهی حساب‌سازان و محافظه‌کاری اجتماعی حساب‌سازان باشند.

۳. در این تحقیق از دو معیار تعدیلی سن و جنسیت استفاده گردید در تحقیقات آتی می‌توان از متغیرهای تعدیلی دیگری مانند تحصیلات، تجربه حساب‌سازان و اندازه موسسه حسابرسی استفاده نمود.

### ۳-۱۰. محدودیت‌های پژوهش

۱. روش این پژوهش، پرسشنامه‌ای بوده و محدودیت‌های ذاتی مربوط به خود را دارد. از جمله می‌توان به عدم تکمیل پرسشنامه‌ها توسط برخی از حساب‌سازان، طرز تلقی متفاوت پاسخ‌دهندگان از سئوال و قضاوت بر آن مبنا و همچنین محدودیت‌های اخلاقی پیرامون شاخص‌های محافظه‌کاری اجتماعی اشاره نمود.
۲. اگر چه در تحقیقات حسابداری عمدتاً جهت اندازه‌گیری هشداری حساب‌سازان از پرسشنامه تیلور و کورتیس (۲۰۰۹) و برای سنجش محافظه‌کاری اجتماعی حساب‌سازان از پرسشنامه اواخت (۲۰۱۳) استفاده شده است، لیکن بطور قطع نمی‌توان مشخص نمود که این معیارها تنها روش‌های مناسبی برای اندازه‌گیری متغیرهای اصلی پژوهش هستند.
۳. با توجه به محدود بودن تعداد پاسخ‌دهندگان، تعمیم‌پذیری نتایج تحقیق به کل جامعه آماری باید با احتیاط صورت گیرد.

### فهرست منابع

#### الف-منابع فارسی:

۱. اسدی مشیزی، محمدحسین، حاجیها، زهره و جعفری، سیده محبوبه. (۱۳۹۹). الگوبندی عوامل مؤثر بر محافظه‌کاری در شرکتها، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، سال دوازدهم، شماره ۴، صص ۱۶۷-۱۳۹.
۲. باقری، منصور. بنی مهد، بهمن، نیکو مرام، هاشم. (۱۳۹۵). محافظه‌کاری اجتماعی و تمایل به مدیریت سود. فصلنامه علمی پژوهشی حسابداری و مدیریت. سال نهم، شماره ۲۹، صص ۳۸-۳۱.
۳. بنی مهد، بهمن. گل محمدی، آرش. (۱۳۹۶). بررسی رابطه میان جو اخلاقی و هشداری در مورد تقلب از طریق مدل گزارشگری اختیاری در حرفه حسابرسی ایران. دوفصل نامه حسابداری ارزشی و رفتاری، سال دوم، شماره ۳، صص ۸۶-۶۱.
۴. توحیدی، نفیسه (۱۳۹۴). رابطه محافظه‌کاری اجتماعی و محافظه‌کاری حسابداری. پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه آزاد اسلامی واحد کرج.
۵. حاجیها، زهره. گودرزی، احمد. فتاحی، زهرا. (۱۳۹۱). رابطه بین سن و جنسیت با قضاوت و تصمیم‌گیری حساب‌سازان، اولین همایش ملی بررسی راهکارهای ارتقاء مباحث مدیریت، حسابداری و مهندسی صنایع در سازمانها، گجساران، دانشگاه آزاد اسلامی واحد گجساران، <https://www.civilica.com/Paper-01-IMIIMAIEO.html>.
۶. دراجی، میترا. بنی مهد، بهمن. شکری، اعظم. (۱۳۹۸). رابطه میان محافظه‌کاری اجتماعی و جهت‌گیری اخلاقی حسابداران و حساب‌سازان. تحقیقات حسابداری و حسابرسی، دوره یازدهم، شماره ۴۲، صص ۱۹۲-۱۷۷.
۷. رویایی، رضاعلی و محمدی، مهدی. (۱۳۹۴). اخلاق و حرفه‌ای‌گرایی در حسابداری، تهران، انتشارات کتابخانه فرهنگ، چاپ سوم.
۸. ساریخانی، مهدی. ایزدی نیا، ناصر. دائی کریم زاده، سعید. (۱۳۹۸). بررسی قصد گزارشگری تقلب با استفاده از تئوری رفتار برنامه‌ریزی شده و نقش تعدیل‌گری شدت اخلاقی، دانش حسابداری مالی، شماره ۸، سال ششم، صص ۵۷-۱۰۵.

۹. سعیدی، فاطمه. جمشیدی نوید، بابک. طاهرآبادی، علی اصغر. قنبری، مهرداد. (۱۳۹۷). تأثیر ویژگی‌های فردی بر تمایلات افشاگری حساب‌برسان مستقل. مجله حسابداری سلامت. سال هفتم، شماره ۲، صص ۶۶-۴۲.
۱۰. فیروزی، مریم و برزگر، الهه. (۱۳۹۷). رابطه میان جنبه‌های موقعیتی حسابداران و تصمیم به اعلام و انتشار اقدامات غیر اخلاقی، فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری، سال سیزدهم، شماره ۲، صص ۱۲۸-۱۱۹.
۱۱. کلدوست، سعید. طالب نیا، قدرت اله. زاده مقری، علی اسماعیل. رویایی، رمضانعلی. (۱۳۹۷). ارزیابی تأثیر ادراک اخلاقی و شهود بر قضاوت اخلاقی حسابداران نسبت به هشداری‌دهی تخلفات مالی در بخش عمومی. مجله علمی-پژوهشی دانش حسابداری مالی، دوره پنجم، شماره ۳، صص ۲۳-۱.
۱۲. کرمی قلعه سیدی، مریم. صالحی، اله کرم. (۱۳۹۷). اثرات تغییرات اجتماعی بر توسعه حسابداری، حسابداری مدیریت، سال یازدهم، شماره ۳۸، صص ۹۲-۷۹.
۱۳. مرادی، مهدی. گرگانی، محمدابراهیم. وهاب آهاری، پگاه. (۱۳۹۵). بررسی تأثیر تردید حرفه‌ای ناشی از ویژگی‌های شخصی و ویژگی‌های مشتری بر قضاوت حرفه‌ای حساب‌برسان. اولین همایش ملی حسابداری و نظارت مالی ایران.
۱۴. محمدی اصل، عباس. (۱۳۸۵). محافظه‌کاری به مثابه منش، (روان‌شناسی اجتماعی محافظه‌کاری). خردنامه همشهری، شماره ۸، صص ۷۳-۷۲.
۱۵. محسنی، عبدالرضا. قاسمی، مصطفی. کرمی، محسن. (۱۳۹۶). بررسی رابطه بین ویژگی‌های شخصیتی و نیت اخلاقی حساب‌برسان، فصلنامه علمی پژوهشی دانش حسابداری و حسابداری مدیریت، دوره ششم، شماره ۲۴، صص ۱۹۰-۱۷۷.
۱۶. نیک‌کار، بهزاد. آزادی، کیهان. بنی مهد، بهمن. باقرسلیمی، سعید. (۱۳۹۹). توانمندسازی روانشناختی و هشداری‌دهی تقلب در حرفه حسابداری: آزمون نظریه امنیت روانشناختی، دانش حسابداری و حسابداری مدیریت، سال نهم، شماره ۳۴، صص ۴۷-۵۸.
۱۷. وادی‌زاده، کاظم. (۱۳۹۸). اصلاح ساختار حرفه حسابداری در کشورها، مجله حسابدار رسمی، شماره ۴۸، صص ۱-۱۶.
۱۸. هرچگانی، ابراهیم. بنی مهد، بهمن. رئیس زاده، محمدرضا. رویایی، رمضانعلی. (۱۳۹۶). ارزشهای انگیزشی و هشداری‌دهی اخلاقی حساب‌برسان درباره خطاکاری. فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری، دوره دوازدهم، شماره ۴، صص ۱۳۵-۱۲۰.

## ب- منابع خارجی:

1. Alleyne, P.; Charles-Soverall, W., Broome, T.; and A. Pierce (2017). Perceptions, Predictors and Consequences of Whistleblowing among Accounting Employees in Barbados, Mediatory Accountancy Research, Vol. 25, No. 2, pp: 1-57.
2. Alleyne, P.; Hudaib, M.; and R. Haniffa (2018). The Moderating Role of Perceived Organizational Support in Breaking the Silence of Public Accountants, Journal of Business Ethics, Vol. 147, No. 3, pp :509-527.
3. Alleyne, P. Hudaib, M. Pike, R., (2013). Towards a conceptual model of whistle-blowing intentions among external auditors, The British Accounting Review, vol. 45, pp:10-23.
4. Ary, S. J. (1988). Towards a theory of cultural influence on the development of accounting systems internationally. Abscus. Vol.24, pp: 1-15.
5. Brink, A. G.; Lowe, D. J.; and L. M. Victoravich (2017). The Public Company Whistle-blowing Environment: Perceptions of a Wrongful Act and Monetary.
6. Borg, I. (2019). Age- and gender-related differences in the structure and the meaning of personal values, personality and individual differences, 138, pp: 336-343.
7. Brown, J. O.; Hays, J.; and M. T. Stuebs (2016). Modeling Accountant Whistleblowing Intentions: Applying the Theory of Planned Behavior and the Fraud Triangle, Accounting and the Public Interest, Vol. 16, No. 1, pp: 28-56.
8. Berglund, N, and Kang, T. (2013). Does Social Trust Matter in Financial Reporting?: Evi-



- dence from Audit Pricing, <https://www.uts.edu.au/sites/default/files/ACCconf14TKang.pdf>
9. Dungan, J., A. Waytz, and L. Young. (2015). The psychology of whistleblowing, *Current Opinion in Psychology*, Vol. (6), pp: 129-133.
  10. Forsyth, D. R., and B. R. Schlenker, (1977). On the Ethics of Psychological Research. *Journal of Experimental social Psychology* 13(4), pp: 369-396.
  11. Fisher, P.J., Yao, R., (2017). Gender differences in financial risk tolerance. *J. Econ. Psychol.* 3), pp: 1-39.
  12. Gao, L. and G. Brink, (2017). Whistleblowing Studies in Accounting Research: A Review of Experimental Studies on the Determinants of Whistleblowing, *Journal of Accounting Literature*, Vol. 38, pp: 1-13.
  13. Hajiha, Z. and Goodarzi, S., (2016). The Effect of Personality Characteristics on the Formation of Moral Judgment of Certified Public Accountants. *International Business Management*, 10: 4597-4604.
  14. Hardies, K., Breesch, D., Branson, J., (2016). Do (fe)male auditors impair audit quality? Evidence from going-concern opinions. *Eur. Account. Rev.* 25 (1), pp: 7-34.
  15. Hardies, K., Breesch, D., Branson, J., (2012). Male and female auditors' overconfidence. *Managerial Audit. J.* 27 (1), pp: 105-118.
  16. Hardies, K., Breesch, D., Branson, J., (2009). Are Auditors still woman: Analyzing the gender differences affecting audit quality. Presented at the Mid-Atlantic region meeting of the American.
  17. Ittonen, Peni, & Vähämaa. (2013). Female Auditors and Accruals Quality. *Accounting Horizons*, 27(2), pp: 205-228.
  18. Ismail, H.N., & Nakkache, L. (2015). Gender differences at work: Experiencing human resource management policies in Lebanese firms. *Global Business Review*, 16(6), pp: 907-919.
  19. Jošt, J.T., & Kay, A.C. (2005). Exposure to benevolent sexism and complementary gender stereotypes: Consequences for specific and diffuse forms of system justification. *Journal of Personality and Social Psychology*, 88(3), pp: 498-509
  20. Jubb, P. (1999). Whistle-blowing: a restrictive definition and interpretation. *Journal of Business Ethics*, vol. 12 (1), pp: 77-94.
  21. Kang, Tony; Lee, Lian Fen; NG, Tee Yong Jeffrey; and Tay, Joanne, Siok Wan. (2004). The Impact of Culture on Accounting Choices: Can Cultural Conservatism Explain Accounting Conservatism. [http://inklibrary.smu.edu.sg/soa\\_research/275](http://inklibrary.smu.edu.sg/soa_research/275).
  22. Khalifa, R. (2013). Intra-professional hierarchies: The Gendering of Accounting Specialisms in UK accountancy. *Accounting, Auditing, and Accountability Journal*, 26(8), pp: 1212-1245.
  23. King, G. (1999). The Implications of an Organization's Structure on Whistleblowing, *Journal of Business Ethics*, Vol. 20, No. 4, pp: 315-326.
  24. Latan, H.; Ringle, C. M.; and C. J. C. Jabbour. (2017). Whistleblowing Intentions among Public Accountants in Indonesia: Testing for the Moderation Effects, *Journal of Business Ethics*, Vol. 152, No. 2, pp: 573-588.
  25. Lee, G., and X. Xiao. (2018). Whistleblowing on accounting-related misconduct: a synthesis of the literature, *Journal of Accounting Literature*, Vol. (41), pp: 22-46.
  26. Lenard, M.J., Yu, B., York, A.E., & Wu, S. (2014). Impact of board gender diversity on firm risk. *Managerial Finance*, 40(8), pp: 787-803.
  27. Maroun, W., and J. Solomon. (2014). Whistle-blowing by external auditors: seeking legitimacy for the South African audit profession? *Accounting Forum*, Vol. 38 No. (2), pp: 109-121.
  28. Maštiniwati, T., T. Mansor, A. Mohamad Ariff, & H. Aishah Hashim. (2020). Whistleblowing by auditors: the role of professional commitment and independence commitment,



- Managerial Auditing Journal. DOI: 10. 1108/MAJ-11-2019-2484.
29. Near, J., and Miceli, M., (1985). Organizational dissidence: The case of whistle-blowing, *Journal of Business Ethics*, vol. 4, pp: 1-16.
  30. Nejad Toolami, B., F. Rahnamay Roodposhti, H. Nikoomaram, B. Banimahd, and H. Vakilifard. (2019). The Survey of Whistleblowing Intentions for Accounting Frauds Based on Demographic Individual Differences among Accounting Staff, *International*.
  31. Nisar, T. M.; Prabhakar, G.; and M. Torchia. (2018). Whistleblowing: When Do Employees Act to Blow the Whistle? , *Organizational Dynamics*, In Press.
  32. Valentine, S. & Godkin, L. (2019). Moral intensity, ethical decision making, and whistleblowing intention. *Journal of Business Research* 98, pp: 277-288.
  33. Yamagishi, T., Jin, N., & Miller, A. S. (1998). Collectivism and in-group bias *Asian Journal of Social Psychology*, pp: 315-328.

